

**PROCESSO** - A. I. Nº 298237.0015/18-8  
**RECORRENTE** - IRMÃOS MATTAR & CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0098-04/19  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01/06/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0093-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO DE FORA E DE DENTRO DO ESTADO. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS-ST. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação, nas aquisições de produtos alcançados pelo instituto da substituição tributária, na entrada em seu estabelecimento, de mercadorias para comercialização. A fiscalização utiliza a MVA na determinação da substituição tributária, em relação aos produtos que assim a legislação determinava à época dos fatos geradores. Em relação aos produtos em que há preço máximo de venda ao consumidor (PMC), utiliza-se o preço sugerido ao público, através da Tabela publicada pela Revista da ABCFARMA (art. 8º, § 3º da LC 87/96). Item subsistente. Razões de defesa não foram suficientes para elidir a autuação. Afastada as arguições de nulidades. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0098-04/19, da 4ª JJF deste CONSEF, que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 22/12/2018, com as seguintes características:

***Infração 01 – 07.06.02** – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.*

***Valor histórico:** R\$448.958,17. Multa de 60%.*

***Período fiscalizado:** 01/01/2016 a 31/12/2017*

***Enquadramento legal:** arts. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” e art. 23, §6º, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294, do RICMS/BA.*

***Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.*

Após a instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

#### **VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.*

*Vê-se, todavia, em caráter de eventualidade, embasado no princípio da busca pela verdade material, pedido do defendente de que o feito seja baixado em diligência, para que a Fiscalização tributária estadual apure os*

valores de venda no varejo praticado nas vendas das mercadorias que foram autuadas a fim de que comprove que não estaria exigindo diferenças de ICMS/ST calculadas sobre montante que exorbita os valores das operações de venda no varejo (art. 13, I, da LC nº 87/1996).

Nesse aspecto, consubstanciado no § 2º, inc. I, do art. 147, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, indefiro tal pedido de diligência por entender desnecessária, vez que a motivação da autuação é de fato a arguição do defendente, em que, a Fiscalização identificando que a mesma praticou vendas, nos exercícios de 2016 e 2017, abaixo dos Preços Médio do Consumidor (PMCs) sugeridos pelo fabricante (art. 8º, § 2º, da LC nº 87/96) constituiu o lançamento fiscal, ora arguido.

Relativamente a arguição de nulidade por ausência de motivação, dado a falta de indicação da origem dos PMCs, sob o argumento de que, à vista dos princípios da motivação e publicidade, é essencial que a Fiscalização tivesse divulgado a fonte dos PMCs utilizados, de modo que pudesse aferir a validade da fonte e a veracidade da base de dados, vejo não lograr êxito tal assertiva, vez que a Fiscalização utilizou dos PMCs (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editados pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), a qual a defendente, cujo objeto social consta a atividade identificada pelo CNAE 47.71-7-01, qual seja, comércio de produtos farmacêuticos, é parte integrante.

Neste contexto, é que o Estado da Bahia, tem orientado a aplicação dos PMCs extraídos da Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico), na situação de apuração do imposto por substituição tributária, por entender que de fato, tais valores publicados na forma de “Revista”, refletem os preços dos fabricantes de produtos farmacêuticos no âmbito nacional.

No mérito, trata-se o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir imposto no montante de R\$448.958,17, relativo a recolhimento a menor do ICMS substituído por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias no ano de 2016 e 2017, com enquadramento no art. 8º, § 4º, inc. I, “a”, e art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

O Artigo 8º, § 4º, inc. I, “a”, e o art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia assim dispõe:

**Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (Grifos Acrescidos)**

**§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:**

**I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:**

**a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;**

**Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:**

**§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:**

**I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, [...]**

Como tal, vê-se que a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação, como assim está fundamentada a autuação, relaciona-se a contribuinte que exerça determinada atividade econômica, no caso específico a de farmácia, na forma do que dispõe o art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, o qual tinha a seguinte redação à época dos fatos geradores:

Redação anterior dada pela Alteração nº 2 (Decreto nº 13.945, de 23/04/12, DOE de 24/04/12), efeitos a partir de 01/04/12, efeitos até 31/12/15:

**“Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar a margem de valor agregado:” (Grifos acrescidos)**

**I - de 100% (cem por cento), tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento;**

**II - estipulada no § 17 do art. 289, nas aquisições para revenda.**

À luz do acima exposto, tem-se que tal substituição era orientada no sentido de se aplicar a MVA de 100%, tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos, que não é o caso objeto em análise. Na realidade a autuação se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição antecipação com destino à farmácia, onde, à luz do inc. II do diploma acima destacado, remete a observar as disposições do § 17, do art.

289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, que a seguir é destacado:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

Redação anterior dada ao § 17 tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 19 (Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13), efeitos de 01/11/13 a 31/05/18:

“§ 17. Os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária **nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação** são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo: (Grifo acrescido)

I - gêneros alimentícios: 15% (MVA ST original);

II - confecções, perfumarias, artigos de armarinho, artefatos de tecidos e mercadorias semelhantes: 20% (MVA ST original);

III - tecidos: 20% (MVA ST original);

IV - ferragens, louças, vidros e materiais elétricos: 20% (MVA ST original); V - eletrodomésticos, móveis, aparelhos eletrônicos e material de informática: 25% (MVA ST original).

VI - jóias, relógios e objetos de arte 30% (MVA ST original);

VII - outras mercadorias 20% (MVA ST original).”

Porquanto, a tais enquadramentos, observa-se que os percentuais de margem de valor agregado (MVA), ou seja, os percentuais de lucro nas operações subsequentes para cálculo da antecipação ou substituição tributária, estão definidos no art. 289 do RICMS/12, acima destacado, sendo, com relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, a orientação de utilização dos percentuais constantes do Anexo I do próprio regulamento, como assim está posto no caput do art. 289; e em relação às operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, utiliza-se os percentuais específicos nos termos do § 17 do próprio artigo 289 citado.

Sobre a sujeição do defendente ao recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos, alcançados pelo instituto da substituição tributária (art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12), não há controvérsia entre as partes; o que se vê de discórdia nos autos, é a aplicação do PMC utilizado da ABCFARMA pelos autuantes, quando da constituição do lançamento do crédito; que, à luz das disposições do art. 8º, § 3º da LC 87/96, recepcionado pelo art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, a base de cálculo da antecipação do imposto por substituição tributária será o preço final ao consumidor fixado pelo fabricante, na situação em que há preço estabelecido para o produto.

Nessa situação, argui o sujeito passivo, que à época dos fatos geradores, a Fiscalização utilizou dos PMCs (Preços Máximos de Venda a Consumidor), sem tampouco indicar se foram editados pela ABCFARMA, ou CMED, ou fabricante, ou importadores, o que, por tal falta de tal indicação inviabiliza a autuação.

Assim, o sujeito passivo não traz aos autos qualquer manifestação de arguição aos itens de produtos relacionados no demonstrativo de débito, de estarem amparados pela regra da antecipação do imposto na forma do art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, apenas argui a adoção dos PMCs, para quantificar o valor devido do imposto por antecipação em cada uma das operações constantes do demonstrativo de débito da autuação, à fl. 4 dos autos, que é parte integrante do CD/Mídia à fl. 5, por não indicar se foram editados pela ABCFARMA, ou CMED, ou fabricante, ou importadores.

Sobre tal arguição, já tratada em preliminar de mérito, que afirma inviabilizar a autuação fiscal, seja por infringir a regra matriz de incidência, seja por adoção de critério diverso do previsto em lei para apuração do imposto por antecipação, ou seja, por utilização de base de cálculo não prevista na legislação do Estado da Bahia, entendo não prosperar.

Assim dispõe o art. 8º, § 3º da LC 87/96:

Art. 8º A **base de cálculo**, para fins de substituição tributária, será:

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, **poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.**

Por outro lado o art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, recepcionou tal dispositivo nos seguintes termos:

Art. 23. Para fins de **substituição tributária**, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo,

***a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.((Grifos acrescidos)***

*Neste contexto, não se vê na legislação a obrigatoriedade de indicação da fonte de informação dos PMCs, mas, sim, que esses preços sejam os fixados ou sugeridos pelo fabricante, onde o Estado da Bahia tem orientado a aplicação da Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico), na situação de apuração do imposto por antecipação, de produtos acobertados pelo instituto da substituição, por entender que de fato, tais valores publicados na forma de “Revista”, refletem os preços dos fabricantes de produtos farmacêuticos no âmbito nacional.*

*É a jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda, como se pode observar do julgado dessa mesma empresa em matéria idêntica, através do Acórdão da 2ª CJF Nº 0294-12/17, que manteve a Decisão recorrida do Acórdão da 5ª JJF Nº 0044-05/17, em que julgou procedente a aplicação da tabela de preços máximos de venda a consumidor final (PMC), estabelecida pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), na situação de cálculo do ICMS/ST referente à aquisição de mercadorias por contribuinte na condição de farmácia, drogaria ou casa de produtos natural.*

*Em sendo assim, não vendo nada que desabone o demonstrativo de débito da autuação, onde foi dada ciência ao defendente por Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) na forma da legislação, conforme se pode verificar do expediente à fl. 7 dos autos, entendo restar procedente a autuação. Infração 1 subsistente.*

*Relativamente à arguição da aplicação de multas abusivas amparados em texto constitucional e julgados do poder judiciário, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois, em conformidade com o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, é a devida para a infração cometida.*

*Quanto ao questionamento relativo a decisão do STF, em julgamento ao RE nº 593.849/MG, que diz ter estabelecido o direito do contribuinte à restituição do imposto indevidamente recolhido a título de substituição tributária, não cabe este Conselho de Fazenda a sua análise. Deve ser, portanto, objeto de processo de restituição, se assim desejar, junto a unidade Fazendária de sua circunscrição, apartado desses autos, observando a disposição da legislação em relação a norma própria do feito.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Inicialmente, repete a preliminar de nulidade absoluta trazida na defesa por entender que o trabalho fiscal não estaria acompanhado da devida motivação, repetindo a alegação de origem obscura das PMC's utilizadas, por não ter sido divulgada sua origem no Auto de Infração.

Reproduz o § 3º, do art. 8º da Lei Kandir para reforçar a necessidade de indicação da fonte dos PMC's para fins de aferição da validade da fonte e a veracidade da base de dados. Menciona que a Decisão recorrida indica a aplicação da tabela da ABCFARMA, afirmando a legalidade do referido parâmetro para o lançamento tributário, conforme trecho que transcreve.

Assevera que o Auto de Infração deixou de apontar os fundamentos de fato e de direito das exigências de ICMS/ST, visto que não foi indicada a origem dos PMC's utilizados no trabalho fiscal (ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores) fazendo-o tão somente por meio de acórdão, o que violaria o direito ao contraditório já que não pode conhecer da essência nuclear do ato administrativo vinculado de constituição dos lançamentos, conforme os arts. 3º e 142 do CTN, os quais transcreve.

Diz que apresentou defesas que trouxeram verdadeira hipótese de inobservância das regras que orientam o ritual de lançamento do crédito tributário, o que implicaria na nulidade das exigências e dos pretensos créditos tributários enunciados, pois não tendo sido indicada a origem dos PMC's considerados no trabalho fiscal, a atuação seria nula por falta de motivação.

Pede então que seja provido o recurso para reforma da decisão recorrida, haja vista a flagrante nulidade da autuação pela falta de especificação do critério quantitativo (bases de cálculo).

Em outra preliminar, repete a alegação defensiva de que a fiscalização apenas jungiu ao trabalho fiscal as bases de cálculo que entendeu corretas, por medicamento, sem, contudo, apurar o

efetivo valor de venda das mercadorias pela Recorrente no varejo, razões pelas quais merece reforma o acórdão recorrido, eis que nulo Auto de Infração na essência.

Destaca que a substituição tributária nada mais é do que técnica de antecipação de arrecadação, sendo igualmente certo que, por força do que restou decidido pelo STF em julgamento ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, o contribuinte faz jus à restituição dos valores suportados a maior a título de ICMS/ST sempre que comercializar as mercadorias por valores inferiores à base de cálculo presumida.

Por isso, entende que, se dentro das operações de entrada autuadas existirem mercadorias que tenham sido vendidas por valores inferiores aos PMC's da ANVISA, a Recorrente não terá que complementar valor algum em favor do Fisco, podendo até mesmo fazer jus à restituição de diferenças suportadas a maior.

E aponta que, ao contrário do que considerou o acórdão recorrido, em que pese se tratar de elemento fundamental para a aferição da existência ou não de diferenças a serem recolhidas em favor do Fisco, fato é que a questão foi simplesmente ignorada no trabalho fiscal, evidenciando, à margem de quaisquer dúvidas, a sua falta de fundamentação.

Disserta sobre o significado da fundamentação, transcrevendo doutrina de José dos Santos Carvalho Filho sobre a teoria dos motivos determinantes e defende que diante da sugerida precariedade da fundamentação da autuação, a única solução jurídica seria o reconhecimento de sua nulidade, embora o acórdão não a tenha assim decidido.

Informa ser isso que esperava reconhecido por meio da baixa dos autos em diligência, para que a il. Fiscalização tributária estadual apurasse os valores de venda no varejo pela Recorrente das mercadorias que foram autuadas a fim de que comprovasse que não estaria exigindo diferenças de ICMS/ST calculadas sobre montante que exorbita os valores das operações de venda no varejo (base de cálculo definida pelo art. 13, I da LCP nº 87/1996).

Reitera pedido de reforma da decisão para reconhecer a nulidade da autuação e cancelar os pretensos lançamentos.

Em nova preliminar, aponta violação do devido processo legal, afirmando que, nos moldes demonstrados a falta de especificação da base de cálculo adotada pela Autoridade Lançadora subtrai do exacionado a possibilidade de até mesmo compreender os contornos do pretenso crédito tributário.

Diz que, na hipótese do Auto de Infração, quando da notificação fiscal de lançamento sequer foi levado ao conhecimento da Recorrente a base adotada pela Fiscalização (se ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores), embora agora afirme a Autoridade que se está diante de lançamento realizado com base na tabela ABCFARMA, de forma que o critério quantitativo do lançamento – base de cálculo e alíquota – não foi especificado pela respeitável Fiscalização.

Entende que resta indubitável que o Auto de Infração, padece de nulidade eis que os lançamentos estão contaminados de VÍCIOS INSANÁVEIS, no caso a falta de motivação dos atos de constituição (ausência de especificação da base de cálculo das exigências), cenário que simplesmente retirou da esfera de direitos da Recorrente qualquer possibilidade de contraditório a respeito das exações.

Sustenta que os princípios da legalidade, da moralidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa foram consagrados constitucionalmente exatamente como uma forma de garantir os direitos fundamentais do cidadão e evitar abusos e arbitrariedades de poder e cita doutrina de Alexandre de Moraes e José dos Santos de Carvalho Filho.

Reforça, em seguida que não merece subsistir o trabalho fiscal, já que permeado de nulidades insanáveis, razões pelas quais deve ser provido o recurso a fim de que seja reformado a Decisão recorrida, para os fins do acolhimento da impugnação declarando a Autoridade Julgadora a nulidade do Auto de Infração e de todas as obrigações nele contidas.

No mérito, aponta que o AI/PTA, em se admitindo que a base de cálculo para a exigência do pretenso recolhimento do ICMS/ST tomada por válida pelo lançamento disse respeito à adoção de PMC (Preços Máximos de Venda a Consumidor) a partir de Tabela editada por entidade privada de comerciantes (ABCFARMA), fato é que se revela manifestamente ilegal e inconstitucional.

Indica que para demonstrar o equívoco da autuação faz-se necessário revisitar a regra matriz de incidência do imposto, cuja regulamentação é suficiente à constatação da ilegalidade e da inconstitucionalidade das cobranças imputadas à Recorrente, reproduzindo o art. 8º, parágrafos 2º e 3º da LC nº 87/96.

Passa então a discorrer sobre a base de cálculo do ICMS/ST, que seria construída a partir da técnica da presunção ou ficção legislativa no sentido de conferir ao fato gerador presumido do imposto os valores compatíveis com a realidade do negócio jurídico de circulação das mercadorias.

Afirma, por outro lado que a autuação representa mera tentativa de cobrança de pretensos créditos de ICMS mediante a adoção de critério para base de cálculo diverso do que definem os parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96, pois, que a apuração dos alegados créditos possuem como fundamento, não os preços finais a consumidor fixados por órgão público competente, nem tampouco, os preços informados pelo estabelecimento fabricante/importador, e sim, a Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico).

Sustenta que na visão do autuante a Recorrente teria efetuado recolhimento a menor do ICMS por antecipação por erro na determinação da base de cálculo, referente às aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos constantes, na medida em que segundo a Fiscalização deveria utilizar o PMC – Preço Máximo de Venda a Consumidor erigido pela tabela da ABCFARMA, a qual provocaria a inequívoca ilegalidade/inconstitucionalidade do procedimento, uma vez que os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96 são taxativos ao disporem que a base de cálculo do ICMS/ST possui como suporte a tabela fixada pelo órgão público competente ou o preço sugerido pelo fabricante (estabelecimento industrial) ou, ainda, pelo importador, e não pela associação privada de comerciantes.

Registra, então, que as exigências da autuação estão eivadas de nulidade insanável pela violação à regra matriz de incidência do ICMS/ST, pois, utilizam base de cálculo não prevista nos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96, a saber Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA, repita-se mera associação privada de comerciantes, o que caracteriza insanável violação ao princípio da tipicidade tributária.

Diz também que tem-se como bastante ao reconhecimento da violação ao princípio da tipicidade tributária a utilização da Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor), pois, ao contrário do que considerou a Decisão recorrida, este dado importa ao reconhecimento da manifesta ilegalidade do expediente adotado pela Fiscalização, pois, os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96 desautorizam a utilização desta espécie de base de cálculo do ICMS/ST, e autorizam apenas a utilização das tabelas de preço máximos a consumidor sugeridas pelos órgãos públicos competentes, fabricantes ou importadores.

E, como se isto já não fosse suficiente ao reconhecimento das violações ao princípio da tipicidade tributária e para o cancelamento do lançamento, a autuação firmada pelo AI/PTA inobserva a própria legislação estadual baiana pertinente ao ICMS/ST, já que a própria legislação baiana, Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, em seu art. 23, II, § 3º estabelece que para fins de ICMS/ST a base de cálculo do tributo será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, desautorizando-se até mesmo a utilização de tabelas fixadas por órgão público, como previsto nos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96 os quais transcreve.

Reforça que a Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico é entidade de caráter privado, no caso, mera associação de representação dos comerciantes farmacêuticos de maneira que, não

sendo fabricante (estabelecimento industrial), ou importador, como exige o art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária nº 7.014/96, mas mera agremiação de comerciantes, todos os documentos produzidos ou veiculados pela entidade, a exemplo tabelas de preços máximos de venda a consumidor, não podem ser utilizados pelo Estado da Bahia como base de cálculo do ICMS/ST, em atenção ao princípio da tipicidade tributária.

Pontua que, não estando a ABCFARMA no rol de legitimados tipicamente autorizados à fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST (art. 23, II, § 3º da Lei nº 7.014/96), por se tratar de associação privada de comerciantes farmacêuticos, afigura-se ilegal a utilização da tabela de preços máximos de venda a consumidor da sobredita associação privada para os fins da apuração do ICMS/ST, haja vista a violação ao princípio da tipicidade tributária ou tipicidade fechada (reserva absoluta de lei formal), o que configuraria sua insanável violação de modo a justificar o cancelamento das exigências tributárias.

Afirma que a exigibilidade da obrigação tributária decorre de sua própria natureza, que é “*ex lege*”, não podendo ser alterada pelas partes (Fisco e/ou Contribuinte) pela própria definição legal de tributo, inserta no art. 3º do CTN. Diz que a lei, haja vista o disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, e no art. 97, do Código Tributário Nacional, é a única fonte formal das obrigações tributárias, exatamente porque apenas com a ocorrência dos pressupostos fáticos previstos na regra matriz de incidência da norma, os tributos são exigíveis.

Aponta que tais atributos não se estendem ao AI/PTA ora combatido, na medida em que tal autuação possui por fundamento a utilização de Preços Máximos de Venda a Consumidor sintetizados pela ABCFARMA, repita-se associação privada de comerciantes, figuras não autorizadas segundo o rol típico de legitimados à indicação da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária (preço final a consumidor).

Repisa que, mais específica e tipicamente, apenas aos órgãos competentes, aos fabricantes (estabelecimento industrial) ou aos importadores se autoriza a fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST, conforme os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC n.º 87/96, ou de forma mais restritiva ainda, apenas as tabelas de Preços Máximos de Venda a Consumidor editadas pelos fabricantes ou importadores podem ser utilizadas como base de cálculo do de ICMS/ST no Estado da Bahia à luz do art. 23, II, § 3º da Lei nº 7.014/96.

Defende que a observância inafastável das cogentes normas em epígrafe, espanca por completo a exigência do ICMS/ST mencionado pelo AI/PTA ora combatido que toma por base a tabela editada pela associação privada de comerciantes – ABCFARMA, redundando em nulidades insanáveis pela utilização de base de cálculo do ICMS/ST não previstas na LC nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, portanto, em desacordo às normas de regência do tributo e na contramão do princípio da tipicidade tributária, capitulado no art. 97 do CTN c/c o art. 5ª e art. 150 da CF/1988.

Crava ser forçoso concluir que as cobranças do tributo realizadas pelo Estado da Bahia – AI/PTA traduzem obrigações tributárias totalmente afastadas da legalidade e que, portanto, ensejam o reconhecimento das violações ao princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF/1988) e da tipicidade tributária (art. 150, I da CF/1988), ora mencionados, para os fins da invalidação do Auto de Infração.

Reproduz doutrina de Paulo de Barros Carvalho, citado por Maria Rita Ferragut e reafirma que exatamente em decorrência disto, pela impossibilidade de ser equiparada a ABCFARMA aos órgãos públicos, aos fabricantes de medicamentos (estabelecimento industrial) ou aos importadores, caem por terra os fundamentos do AI/PTA e dos lançamentos nele contidos, motivo pelo qual requer seja reconhecida a nulidade das supostas relações jurídico-tributárias encartadas pelos lançamentos.

Relata que o acórdão recorrido afirma que a apuração dos pretensos créditos tributários impugnados na origem possuiria por fundamento, não os preços fixados por órgão público competente (o que nem a norma estadual baiana prevê - art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº

7.014/96), nem tampouco, os preços informados pelo estabelecimento fabricante/importador.

Acusa a fiscalização de estar, por detrás das supostas imputações de cometimento de faltas fiscais pela Recorrente, realizando procedimento irregular imputação de erro de base de cálculo à Requerente na apuração do ICMS/ST servindo-se das pautas fiscais, pois, as autuações serviram-se de valores sugeridos pela ABCFARMA procedimento que não é nada mais senão um regime de pauta fiscal, que não pode ser aceito.

Diz, assim, que carece de validade o AI/PTA, uma vez que a d. Fiscalização ao utilizar o sistema de pauta fiscal para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo órgão público ou sugeridos pelo fabricante – estabelecimento industrial, incorre em violação aos princípios da legalidade e da reserva de lei complementar em matéria de instituição de base de cálculo de tributos.

Repisa que não é dado às Administrações Fazendárias Estaduais a possibilidade de utilização de pauta fiscal para fins de alteração da base de cálculo do ICMS/ST (a indigitada tabela ABCFARMA), cabendo tal prerrogativa aos estabelecimentos industriais fabricantes, no caso do Estado da Bahia.

Aponta que tal procedimento tem sido condenado por Tribunais superiores, transcrevendo o enunciado nº. 431 da Súmula do STJ, observando que este sintetiza de forma providencial as ilegalidades/inconstitucionalidades da adoção das pautas fiscais como critérios de apuração do ICMS/ST, razões mais do que suficientes à reforma do acórdão recorrido.

Sustenta que assim se afirma porque, a partir da disposição expressa do art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não se admite que associação comercial privada liste tabela de preços máximos de venda ao consumidor para fins de base de cálculo na substituição tributária, atribuições possíveis apenas aos estabelecimentos fabricantes e importadores.

Repete a acusação de violação do princípio da reserva legal, transcrevendo a alínea “a”, do inciso III, do art. 146 da CF, destacando a competência da lei complementar para estabelecer normas gerais e a base de cálculo dos tributos.

Insiste na violação do princípio da reserva de lei complementar tributária pela adoção de sistema de pauta fiscal, conforme mencionado enunciado sumular, e reproduz a ementa do RMS 18.677/MT julgado pelo STJ em 2005. Conclui alegando inaceitável a adoção de base legal estranha aos preços máximos de venda ao consumidor, levando-se em consideração, preços fictícios e constantes de tabela de associação privada, na contramão dos preços de mercado, motivo pelo qual a autuação deve ser julgada insubsistente.

Mais uma vez, assinala violação ao princípio da legalidade pois, ao adotar o sistema de pauta fiscal (tabela de entidade privada) em dissonância aos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da Lei Kandir, como feito no caso do AI/PTA, a Administração Pública viola além do princípio da reserva de lei complementar, o primado da legalidade, pois, em assentimento à determinação do art. 146, III, alínea “a” da CF/1988, o art. 97, IV do CTN lembra que “somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo”.

Menciona o art. 97 para concluir novamente que as cobranças do tributo realizadas pelo AI/PTA traduzem obrigação tributária totalmente afastada da legalidade, o que enseja o reconhecimento das violações ao princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF/1988) e da tipicidade tributária (art. 150, I da CF/1988), ora mencionados, mediante o provimento do presente recurso e reforma da decisão agravada.

Diz que a adoção de base de cálculo diversa do preço das mercadorias e dos serviços, tendo-se em mira valores fictícios lastreados em tabelas de entidade privada, viola o princípio da legalidade tributária, consagrados no art. 150, I da CF/1988 e no art. 97, IV do CTN, e como tal deve ser censurada por meio do cancelamento do AI/PTA e dos lançamentos nele contidos via provimento do presente recurso.

Relata ainda que a d. Fiscalização para levar a cabo o AI/PTA alterou todos os conceitos técnico-



jurídicos que deveriam ser observados para reconhecimento da total impossibilidade de cobrança de ICMS/ST com base na utilização da pauta fiscal ditada pela associação comercial ABCFARMA, pois, entende que a redação dos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96, é clara ao estabelecer três elementos jurídicos próprios à formação da base de cálculo do ICMS/ST. São eles: preço de vendas erigidos pelo órgão público competente ou em existindo, os preços sugeridos pelo fabricante/importador, autorizados por lei.

Pondera que a autuação desconsidera a inexistência de autorização do art. 23, II, §3º da LO nº 7.014/96 para que órgão público/autoridade competente sugira tabela de preços máximos de venda a consumidor para os fins do ICMS/ST no Estado da Bahia, como pretendido pelo indigitado decreto autônomo (art. 61 do Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997).

Indica de novo que que a d. Fiscalização baiana, ao erigir o AI/PTA, alterou os conceitos e as acepções técnico-legais dos termos fabricante além de se afastar da noção de órgão público e da acepção civilista das associações privadas para engendrar as cobranças ora impugnadas.

Pontua que o expediente da d. Fiscalização no bojo do acórdão recorrido não subsiste eis que nos termos do art. 110 do CTN, as pessoas políticas não estão autorizadas a impor obrigação tributária servindo-se da alteração dos conceitos de direito que informam as regras matrizes ou aplicação da lei tributária.

Diz que a norma constitui verdadeira cláusula de segurança jurídica, princípio consagrado no art. 5º, inciso XXXVI da CF/1988, de modo a impedir que obrigações tributárias sejam constituídas mediante manipulação ou em desacordo às acepções técnica, semântica e lexical dos conceitos de direito que informam as regras matrizes de incidência.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça entende que, tanto o legislador quanto o aplicador da norma tributária não podem aos seus alvites, insuflar ou alterar os conceitos jurídicos utilizados para definir quaisquer fatos geradores de tributos e, ao assim proceder, tem-se configurada a violação ao art. 110 do CTN c/c o princípio da legalidade, art. 150, inciso I da CF/1988 que impedem ao Fisco a realização de interpretação econômica do fato tributário em detrimento ao princípio da legalidade.

Escora suas alegações no REsp 173240/PR e no RE 390840/MG, para afirmar, novamente que carece de validade o AI/PTA uma vez que a d. Fiscalização ao utilizar o sistema de pauta fiscal para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo órgão público ou sugeridos pelo fabricante – estabelecimento industrial, incorre em violação aos princípios da tipicidade, ao contrário do que considerou o acórdão recorrido, que como tal deve ser rescindido com o provimento do presente recurso.

Diz que sob qualquer prisma que se analise o Auto de Infração, o trabalho fiscal merece ser cancelado, ainda que a autuação tenha se pautado pela adoção de tabela da CMED, porque, mesmo em se adotando como base de cálculo os PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de quantificação da base de cálculo do ICMS/ST, fato é que a autuação fiscal incorre em flagrante nulidade.

Argumenta que o ICMS, ainda que cobrado sob a sistemática da substituição tributária progressiva, possui o aspecto quantitativo de sua hipótese de incidência limitado ao valor da operação, conforme consignado pelo art. 13, I, da LCP nº 87/1996, o qual transcreve.

Assenta que ao contrário do que considerou o acórdão recorrido, a questão assume inquestionável relevo para o caso concreto, na medida em que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento ao RE nº 593.849/MG, proferiu interpretação do disposto no art. 150, § 7º da CF/1988, que estabelece o direito do contribuinte à restituição imediata e preferencial do imposto indevidamente recolhido a título de substituição tributária, para alcançar também as hipóteses em que o valor final de venda seja inferior à base de cálculo presumida, reproduzindo a ementa do julgado referido.

Afirma que seguindo essa trilha, o Col. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.519.034/RS, enfrentou precisamente a controvérsia relativa à exigência de diferenças de ICMS/ST apuradas sobre medicamentos com base nos PMC's divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão vinculado à ANVISA.

Relata que, na ocasião, embora tenha sido reconhecida a legitimidade da CMED para definição de PMC's sobre medicamentos, o Col. STJ se posicionou no sentido de que, nos casos em que o Fisco tenha pleno conhecimento de que os valores de venda no varejo são inferiores aos PMC's divulgados pela CMED, não se mostra válida a lavratura de Autos de Infração contra o contribuinte para lhe exigir pretensas diferenças de recolhimento, haja vista que, à luz do precedente obrigatório firmado pelo STF no RE nº 593.849/MG, o contribuinte e não o Fisco é o titular do direito à restituição. Reproduz a ementa do RMS 20.381/SE julgado pelo STJ em 2006 e do REsp 1.519.034/RS julgado em 2017.

Refere que o presente auto veicula a mesma hipótese, pois, é o que observa do levantamento anexo, em que confrontados os PMC's utilizados pela fiscalização com os valores unitários de venda dos medicamentos pela Impugnante no varejo. A partir do levantamento realizado, o que se constata é que os PMC's que o Fisco julga estarem corretos chegam a superar EM ATÉ 167% (CENTO E SESENTA E SETE POR CENTO) OS VALORES UNITÁRIOS DE VENDA AO CONSUMIDOR FINAL. Reproduz tabela com alguns exemplos.

Conclui que os valores de venda no varejo praticados pela Recorrente são visivelmente inferiores aos PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de definição da base de cálculo do ICMS/ST, o Auto de Infração combatido na instância originária não reúne quaisquer condições de prosperar, sendo devido o seu cancelamento, por meio do provimento do presente recurso que se espera.

Trata ainda das demais ilegalidades contidas no Auto de Infração por infração ao art. 110 do CTN. Repete a digressão à regra matriz de incidência do ICMS, reproduzindo dispositivos da Lei Kandir.

Alega que para arrimar as cobranças de ICMS/ST, com a suposta imputação de erro de base de cálculo do imposto, a fiscalização pretendeu inserir a indigitada cobrança a maior do imposto na medida em que os valores de venda no varejo praticados pela Recorrente são visivelmente inferiores aos PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de definição da base de cálculo do ICMS/ST.

Sustenta que a lei constitui verdadeira cláusula de **segurança jurídica**, princípio consagrado no art. 5º, inciso XXXVI da CF/1988, de modo a impedir que obrigações tributárias sejam constituídas mediante manipulação ou em desacordo às acepções técnica, semântica e lexical dos conceitos de direito que informam as regras matrizes de incidência.

Invoca mais uma vez o STJ para acusar violação ao princípio da legalidade e da tipicidade, reproduzindo de novo as ementas do REsp 173240/PR e do RE 390840/MG para afirmar a ausência de validade da autuação.

Por eventualidade, passa a questionar a ilegalidade das multas aplicadas, reproduzindo trecho do Acórdão JF nº 0098-04/19. Discorda da impossibilidade de realização do controle de legalidade e de constitucionalidade da multa aplicada mencionando que a Administração está adstrita a cumprir a lei.

Transcreve o art. 37 da CF/88 e questiona se a administração deveria aplicar uma sanção confiscatória apenas por que prevista em Lei. Questiona ainda se seria possível a aplicação da norma que prevê multa escorchantes, diante do princípio da moralidade administrativa e conclui pela existência de prerrogativa do julgador para deixar de aplicar norma manifestamente violadora da CF/88.

Sustenta ser necessário esse exame da ilegalidade e da constitucionalidade da penalidade de 60% de que trata o art. 42, II “d” da Lei nº 7.014/96 porque uma vez constatada a exigência, muito contrário do que considerou a Decisão recorrida a norma desafia os princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade

Diz que as multas exigidas majoram as pretendidas obrigações principais em cerca de, nada mais nada menos, que 60% (sessenta por cento), revelando-se, neste prisma, mais do que gravosas.

Cita doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro para reforçar que os gravames impostos são por demais onerosos e atentam contra os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade. Alega ainda que tais imposições pecuniárias revelam caráter confiscatório, em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inc. IV da CR/88, reproduzindo ementa da ADIN nº 551/RJ.

Relata que o STF “reconheceu a repercussão geral de disputa relativa à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) em atividade de industrialização integrante do processo do aço.” Nos autos do Recurso Extraordinário de nº 882.461 RG/MG, por meio do qual pessoa jurídica autuada questiona o efeito confiscatório da multa exigida pelo Município de Contagem (Minas Gerais) da ordem de 30% (trinta por cento).

Reproduz a ementa do julgado e conclui que não é razoável nem proporcional à incidência de penalidades que correspondam a cerca de 60% aproximadamente, do suposto crédito tributário exigido, ao contrário do que prevê a norma. Afirma que as multas são por demais excessivas e, por isso, assumem caráter confiscatório, elencando os dispositivos que entende violados da CF/88 e do CTN.

Aponta ainda que não houve o descumprimento de obrigações acessórias por parte da Recorrente tanto que o lançamento efetuado pela fiscalização se fundamentou não em falta de recolhimento de tributo, mas sim, de discordância da douda Administração Fazendária quanto à base de cálculo adotada. Entende assim que, como as penalidades pecuniárias integram o patrimônio estatal sob a forma de receita, e representam maneira indireta de arrecadação tributária, a estas também é vedada a confiscatoriedade e não só aos tributos em espécie.

Cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Conclui requerendo a reforma da Decisão recorrida.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

As preliminares arguidas se confundem com o mérito, motivo pelo qual serão tratados conjuntamente.

A recorrente insiste em seu recurso, basicamente, que a autuação possui inúmeros vícios de ilegalidade, desde falta de fundamentação clara no próprio Auto de Infração, à utilização de critérios obscuros e inclusive contrários ao que prescreve a legislação vigente para fixação da base de cálculo do lançamento tributário.

A matéria não é nova, já tendo esta Câmara se pronunciado sobre a questão no Acórdão CJF nº 0163-11/20-VD, referente a Auto de Infração lavrado contra a mesma contribuinte, pela mesma infração, porém, com fatos geradores correspondentes a período distinto.

Naquela oportunidade, o Ilmo. Conselheiro José Rosivaldo Evangelista Rios proferiu voto discordante, cujo teor transcrevo na íntegra:

#### **“VOTO DISCORDANTE**

*Trata o presente processo de imputação à Recorrente do cometimento de uma única infração, abaixo descrita:*

**INFRAÇÃO 1 – 07.06.08:**

*Efetou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias.*

*Acatando o decidido pela Junta Julgadora, o ilustre Relator, após negar provimento ao Recurso de Ofício, negou, também provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente, do qual permito-me discordar pelas razões que alinho.*

**O estabelecimento de preços dos medicamentos é uma prerrogativa da CMED CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS nos termos da Lei nº 10.742/2003, que assim estabelece:**

Art. 5º Fica criada a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, do Conselho de Governo, que tem por objetivos a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltados a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor.

À CMED foi dado como função, destacada na Lei acima referida:

Art. 6º Compete à CMED, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos a que se destina esta Lei:

I - definir diretrizes e procedimentos relativos à regulação econômica do mercado de medicamentos; II - estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos;

III - definir, com clareza, os critérios para a fixação dos preços dos produtos novos e novas apresentações de medicamentos, nos termos do art. 7º;

Usando desta prerrogativa legal, a CMED estabelece a forma de calcular o preço máximo de venda dos medicamentos, que não se confunde com a Tabela ABCFARMA, onde determina o que deve compor tal preço, sendo a última Resolução a de nº 01/2020, abaixo transcrita:

#### RESOLUÇÃO Nº 1, DE 1º DE JUNHO DE 2020

Dispõe sobre a forma de definição do Preço Fabricante (PF) e do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos em 31 de maio de 2020, estabelece a forma de apresentação do Relatório de Comercialização à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos.

O SECRETÁRIO EXECUTIVO, SUBSTITUTO, faz saber que o CONSELHO DE MINISTROS da CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS, no uso das competências que lhe conferem os incisos I, II, X e XIII do artigo 6º da Lei nº 10.742, de 6 de outubro de 2003 e o inciso I do artigo 4º do Decreto nº 4.766, de 26 de junho de 2003, em obediência ao disposto no artigo 4º, caput parágrafos 1º a 8º da Lei nº 10.742, de 2003, e no Decreto nº 4.937, de 29 de dezembro de 2003, e considerando:

A Resolução CMED nº 1, de 23 de fevereiro de 2015, retificada pela Resolução CMED nº 5, de 12 de novembro de 2015, que estabelece os critérios de composição de fatores para o ajuste de preços de medicamentos;

O Comunicado CMED nº 08, de 27 de novembro de 2019, que definiu, para o ano de 2020, o Fator de Produtividade (Fator X) em 1,98% (um inteiro e noventa e oito centésimos por cento);

O Comunicado CMED nº 09, de 19 de dezembro de 2019, que divulgou o índice de concentração de mercado por subclasse terapêutica para o estabelecimento dos três níveis do Fator Z a serem utilizados no ajuste de preços de 2020;

O Comunicado CMED nº 01, de 05 de março de 2020, que definiu, para o ano de 2020, o Fator de Ajuste de Preços Relativos Entre Setores (Fator Y) em 1,20% (um inteiro e vinte centésimos por cento);

A publicação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 11 de março de 2020, acumulando um percentual de 4,01% (quatro inteiros e um centésimo por cento) no período compreendido entre março de 2019 e fevereiro de 2020;

A publicação da Medida Provisória nº 933, de 31 de março de 2020, que suspendeu pelo prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data de sua publicação, o ajuste anual de preços de medicamentos para o ano de 2020; deliberou expedir a seguinte Resolução:

Art. 1º As empresas produtoras de medicamentos poderão ajustar os preços de seus medicamentos em 31 de maio de 2020, nos termos desta Resolução.

Parágrafo único. O ajuste de preços de medicamentos, de que trata o caput deste artigo, terá como referência o mais recente Preço Fabricante (PF) publicado na lista de preços constante da página da CMED no Portal da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa): <http://portal.anvisa.gov.br>.

**Art. 4º O Preço Máximo ao Consumidor (PMC) será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante (PF) pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS),**

**conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.**

|       | ICMS Lista Positiva | Lista Negativa | Lista Neutra |
|-------|---------------------|----------------|--------------|
| 0%    | 0,723358            | 0,745454       | 0,740214     |
| 12%   | 0,723358            | 0,748624       | 0,742604     |
| 17%   | 0,723358            | 0,750230       | 0,743812     |
| 17,5% | 0,723358            | 0,750402       | 0,743942     |
| 18%   | 0,723358            | 0,750577       | 0,744072     |
| 20%   | 0,723358            | 0,751296       | 0,744613     |

**Art. 5º** As unidades produtoras e as de comércio atacadista ou intermediário de medicamentos repassarão, obrigatoriamente, às unidades varejistas, a diferença de alíquota de ICMS entre o estado de origem e o de destino, bem como colocarão os produtos CIF no destinatário.

**Art. 7º** As unidades de comércio varejista deverão manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de proteção e defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos atualizadas, calculados nos termos desta Resolução.

**Parágrafo único.** A divulgação do PMC, de que trata o caput deste artigo, deverá contemplar os diferentes preços decorrentes da incidência das cargas tributárias de ICMS praticadas nos estados de destino.

Como se pode ver, em momento algum, é dito na legislação que a tabela da ABCFARMA seria a base de cálculo para a Substituição Tributária dos produtos objeto do processo em lide.

Ao contrário, certificada, correta e legitimidade é a Tabela adotada pela CMED, que atende ao determinado pela Lei Complementar 87/96, que claramente disciplina:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.(...)

**§ 2º** Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por ÓRGÃO PÚBLICO competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

**§ 3º** Existindo preço final a consumidor sugerido pelo FABRICANTE ou IMPORTADOR, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.”

É de bom alvitre identificar o que venha a ser a ABCFARMA.

Para termos uma definição fidedigna, buscamos no site mantido na internet pela entidade, que assim se define:

#### **QUAL O SIGNIFICADO DE ABCFARMA**

O seu significado está claramente definido no Artigo 1º dos seus Estatutos que assim estabelece:

**Art.1 - A ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO - ABCFARMA - é uma entidade civil, de fins não lucrativos, constituída na cidade do Rio de Janeiro - RJ, em 30 de outubro de 1959, para a prática de estudos, coordenação, informação, proteção e representação da categoria econômica do comércio de medicamentos, produtos farmacêuticos e correlatos, bem como de seus integrantes, tendo sede em São Paulo/SP, à Rua Santa Isabel, 160 - 5º andar - cj 51 - Vila Buarque, e base territorial em todo o País.**

Claramente está identificada a Associação como sendo **uma entidade civil** destacando-se dentre seus objetivos a **proteção e representação da categoria econômica do comércio de medicamentos, produtos farmacêuticos e correlatos.**

Pelo que se auto define, em hipótese alguma pode a ABCFARMA ser considerada **ÓRGÃO PÚBLICO**, e, como tal sem a prerrogativa de atender ao que dispõe a Lei Complementar 87/96 no seu artigo 8º.

Dentre os serviços que presta a seus associados, saliente-se que só tem este direito aqueles que estão em dias

*com o pagamento das taxas associativas, está o fornecimento da REVISTA ABCFARMA, editada mensalmente, privativo, como se entende, dos seus associados, restando claro que contribuintes que a ela não se associem ficam marginalizados de relação ao conhecimento dos preços que ela sugere.*

*Ainda no sítio da referida entidade na internet fomos buscar a função da REVISTA ABCFARMA, e lá encontramos o que ela define como sua função, abaixo transcrito:*

**QUAL A FUNÇÃO DA REVISTA ABCFARMA?**

*A REVISTA ABCFARMA é editada mensalmente com distribuição em todo o território nacional e oferece, entre outras matérias, as informações mais atualizadas do setor, constituindo-se na mais confiável e segura fonte de consultas, tanto da imprensa em geral e autoridades como de todos os envolvidos com o segmento farmacêutico. Constitui-se também fonte completa de informações sobre preços de medicamentos e de reportagens sobre saúde com alguns dos melhores consultores do país.*

*Diante do que a própria entidade afirma não se encontra entre as funções da Revista ABCFARMA o estabelecimento ou determinação de preços sobre os quais deva ser cobrado o ICMS Substituição Tributária.*

*Analizando a legislação do ICMS do Estado da Bahia encontra-se o que a Lei nº 7.014/97 estabelece como preços a serem considerados para o cálculo do ICMS, no artigo 23, como abaixo:*

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o **preço final a consumidor fixado** ou sugerido pelo **FABRICANTE** ou **IMPORTADOR**.”*

*Pelo que se sabe a ABCFARMA não está enquadrada nem como FABRICANTE, nem como IMPORTADOR, portanto incompetente para definir o que é competência da CMED e para atender o quanto disposto na Lei nº 7.014/96.*

*Como se vê, inovando e até mesmo contrariando o disposto na LC 87/96, a norma baiana exclui ÓRGÃO PÚBLICO, mas, também, não autoriza a utilização da Tabela da ABCFARMA como base para o cálculo da ST.*

*Entendo que desejar imputar à Recorrente uma tabela que não tem qualquer ampro legal como determinante de obrigação tributária é querer desmerecer a própria legislação, no caso a Lei nº 7.014/96.*

*Caso não fosse para ser atendida à própria legislação o legislador baiano não incluiria no RICMS, no Anexo de ST a categoria MEDICAMENTOS. Será que a legislação foi estabelecida para não ser atendida, ou somente quando convier à interpretação do julgador?*

*Como bem afirma a Recorrente, ao considerar o papel da ABCFARMA e sua relação com postulados tributários tem-se:*

*Repita-se então que, não estando a ABCFARMA no rol de **LEGITIMADOS TÍPICAMENTE AUTORIZADOS** à fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST (art. 23, II, § 3º, da Lei nº 7.014/96), por se tratar de associação privada de comerciantes farmacêuticos, **afigura-se ilegal a utilização da tabela de preços máximos de venda a consumidor da sobredita associação privada para os fins da apuração do ICMS/ST, haja vista a violação ao princípio da tipicidade tributária ou tipicidade fechada***

*(reserva absoluta de lei formal).*

*A pretensão do Fisco baiano, além de contrariar sua própria legislação vai de encontro ao determinado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, além da própria Constituição Federal no artigo 150.*

*Em realidade, nenhum dispositivo legal ampara a utilização da Tabela da ABCFARMA como passível de determinar base de cálculo da Substituição Tributária ou qualquer outra exigência tributária.*

*Vejamos o que determina o RICMS/BAHIA de 2012:*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento*

*...*

*§ 10. A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será, quando houver, o preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador*

*I - automóveis;*

*II - cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;*

*III – medicamentos, exceto em relação aos medicamentos que possuam preço único ou máximo estabelecido pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), cujo valor será a base de cálculo da substituição tributária, nos termos do § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996;*

*Ora, com todo o respeito ao autuante, à Junta Julgadora e ao ilustre relator do presente processo, nenhum amparo lhes cabe ao tentar impor cobrança do ICMS ST sobre medicamentos com base na malfadada Tabela da ABCFARMA, “vendida a associados da entidade”, ao menos que se deseje entregar a uma entidade qualquer a prerrogativa exclusiva da Assembleia Legislativa, haja vista não ter sido a Lei nº 7.014/96, até o momento, alterada para atendimento ao desejo manifestado pelos representantes do Fisco.*

*Desta forma, convicto da irregularidade na aplicação de uma tabela editada por uma entidade privada para estabelecer base de cálculo de tributo, prerrogativa de Lei, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em liide.”*

Apesar de não ter prevalecido este entendimento naquele julgamento, entendo que é a posição mais acertada diante do caso concreto, motivo pelo qual me alinho à conclusão.

Ora, não há em qualquer lugar da legislação tributária vigente à época dispositivo legal que autorize, especifique, oriente e/ou sugira a aplicação da denominada “Tabela ABCFARMA” que, como bem destacado no voto acima transcrito, é uma entidade de natureza privada que não exerce a fabricação ou importação dos produtos tributados e muito menos tem como sua finalidade a fixação de preços capazes de funcionar como parâmetro para exigência tributária pretendida.

Neste sentido, a justificativa fornecida pela Junta de Julgamento Fiscal, com o devido respeito, não possui cabimento, senão vejamos:

*“[...] Assim, o sujeito passivo não traz aos autos qualquer manifestação de arguição aos itens de produtos relacionados no demonstrativo de débito, de estarem amparados pela regra da antecipação do imposto na forma do art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, apenas argui a adoção dos PMCs, para quantificar o valor devido do imposto por antecipação em cada uma das operações constantes do demonstrativo de débito da autuação, à fl. 4 dos autos, que é parte integrante do CD/Mídia à fl. 5, por não indicar se foram editados pela ABCFARMA, ou CMED, ou fabricante, ou importadores.*

*Sobre tal arguição, já tratada em preliminar de mérito, que afirma inviabilizar a autuação fiscal, seja por infringir a regra matriz de incidência, seja por adoção de critério diverso do previsto em lei para apuração do imposto por antecipação, ou seja, por utilização de base de cálculo não prevista na legislação do Estado da Bahia, entendo não prosperar.*

*Assim dispõe o art. 8º, § 3º da LC 87/96:*

*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, **poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.***

*Por outro lado o art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, recepcionou tal dispositivo nos seguintes termos:*

*Art. 23. Para fins de **substituição tributária**, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, **a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.**((Grifos acrescidos)*

*Neste contexto, não se vê na legislação a obrigatoriedade de indicação da fonte de informação dos PMCs, mas, sim, que esses preços sejam os fixados ou sugeridos pelo fabricante, onde o Estado da Bahia tem orientado a aplicação da Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico), na situação de apuração do imposto por antecipação, de produtos acobertados pelo instituto da substituição, por entender que de fato, tais valores publicados na forma de “Revista”, refletem os preços dos fabricantes de produtos farmacêuticos no âmbito nacional.*

*É a jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda, como se pode observar do julgado dessa mesma empresa em matéria idêntica, através do Acórdão da 2ª CJF Nº 0294-12/17, que manteve a Decisão recorrida do Acórdão da 5ª JJF Nº 0044-05/17, em que julgou procedente a aplicação da tabela de preços máximos de venda a consumidor final (PMC), estabelecida pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), na situação de cálculo do ICMS/ST referente à aquisição de mercadorias por contribuinte na condição de farmácia, drogaria ou casa de produtos natural. [...]”*

Embora os entes políticos sejam detentores de competência tributária, isso não significa que a mesma possa ser exercida de qualquer forma. Pelo contrário, a gravidade inerente à invasão da propriedade privada pelo Estado para buscar recursos que permitam o financiamento da sua atividade é tamanha, sobretudo em razão das consequências do seu eventual uso abusivo ou desmedido, que a Constituição Federal de 1988 não se limitou a determinar o respeito à lei em sentido estrito apenas uma vez.

Ora, considerado o tributo uma “obrigação”, poder-se-ia já considerar atendida a exigência de lei pelo disposto no inciso II do art. 5º da CF. Entretanto, o constituinte repetiu a exigência com a devida precisão no inciso I, do art. 150 do texto constitucional, afastando qualquer dúvida de que a ênfase era necessária e consciente. Afinal, não se pode presumir que a lei contém palavras inúteis, já dizia Carlos Maximiliano (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204) sendo imprescindível reconhecer um evidente valor jurídico ao reforço desta limitação ao poder de tributar.

Por esta linha, soa temerário admitir que o Estado exerça sua competência tributária por meio de orientações informais, sem qualquer amparo na sua própria legislação ou, pior ainda, **contra a sua própria legislação**, que remete aos preços fixados ou sugeridos pelo fabricante ou importador não havendo justificativa para a adoção da tabela de entidade que, reconhecidamente, não exerce quaisquer destas atividades, ainda que formada por aqueles que as exercem.

Do mesmo modo, afirmar que inexistente obrigação de indicação da fonte de informação dos PMCs atenta não apenas contra a própria legalidade como também contra o princípio da publicidade que rege a Administração Pública, conforme art. 37 da CF/88. Cabe ainda lembrar o próprio dever de fundamentação legal que é pressuposto de validade para os lançamentos tributários estaduais (art. 129, § 1º, V do COTEB).

Relembre-se também que a falta de **demonstração clara da base de cálculo** e método aplicado é objeto da Súmula nº 1 deste Conselho, senão vejamos:

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.*

Com todo o respeito, nem mesmo a jurisprudência deste Conselho pode servir de fundamento para a transgressão ou mesmo para a desconsideração da legalidade tributária. Não havendo fundamento em lei em sentido estrito, a pretensão estatal carece de pressupostos de validade.

Consequentemente, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue. Como já dito, a conduta atuada foi descrita como “*Efetou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias*”.

A questão controvertida, se limita à possibilidade (ou não) jurídica de utilização do Preço Máximo de Venda a Consumidor, previsto na tabela da ABCFARMA (entidade representativa das indústrias do setor farmacêutico), para a definição da base de cálculo do ICMS-ST, nas aquisições reguladas pelo Convênio ICMS 76/94. Entende a Recorrente, que não há previsão para tal na Lei Complementar nº 87/96, alegando que o seu uso equivaleria à adoção de pauta fiscal, o que contraria a Súmula nº 431 do STJ. O Autuante, por sua vez, sustenta a legalidade da cobrança, com base no que prevê a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94.

Quanto ao questionamento da base de cálculo utilizada pelo autuante, não assiste razão ao sujeito passivo, pois a utilização do preço máximo ao consumidor decorre da legislação, conforme se



depreende da leitura do § 3º, do art. 23 da Lei nº 7.014/96, c/c o inciso II do mesmo dispositivo legal, abaixo reproduzidos:

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

.....

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

...

*§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o **preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador** (grifo acrescido).*

...”

Autorizado pela lei acima, o RICMS/12 passou a prever que a base de cálculo será apurada com base na MVA (para as vendas destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos), e com base no preço máximo de venda sugerido pelo fabricante (para as vendas destinadas aos outros contribuintes), conforme § 12 do art. 289, cujo texto reproduzo abaixo (redação então vigente):

*“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

...

*“§ 12º. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.”*

...”

Diferentemente do que afirma o sujeito passivo, o próprio Convênio ICMS 76/94, trouxe regra nesse mesmo sentido, conforme a seguir:

*“Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (grifos acrescidos).*

Ora, considerando que não existe mais tabelamento de preços para os medicamentos, a regra que se impõe, é a apuração da base de cálculo a partir do preço máximo de venda ao consumidor. Assim, não é possível fazer uso do MVA para apurar o ICMS-ST nas operações destinadas aos demais destinatários, operações estas que serão precificadas com base na PMC.

E não se diga que o uso do PMC equivale à pauta fiscal, pois se constitui em um parâmetro do mercado, fixado em acordo com os representantes das classes industriais, em sintonia plena com os preços praticados nas operações comerciais do setor farmacêutico.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado nessa corte, conforme se pode depreender da leitura do Acórdão nº 0127-12.17, da lavra da 2ª CJF, cujo voto vencedor foi redigido pela Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, em trecho abaixo reproduzido:

*“Em consequência de todo o exposto, deve ser afastado o pedido do recorrente para que se declare a nulidade do lançamento de ofício, por restar patente que a Tabela da ABCFARMA nada mais é do que a publicação dos preços de venda a consumidor final sugeridos pelos próprios fabricantes dos medicamentos e não uma responsabilidade da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, não se revestindo, tais preços, da condição de pautas fiscais, como alegado no pleito recursal.”*

A jurisprudência do CONSEF é farta nessa direção, conforme Acórdãos CJF nºs 0437-11/08, 0293-11/09, 0199-11/09, 0129-12/09, 0056-11/09, 0443-12/10, 0208-11/11 e 0135-11/11.

Quanto ao pedido de redução da multa, denego, pois se trata de descumprimento de obrigação principal, hipótese em que falece competência a este órgão julgador.

Assim, rejeito as alegações preliminares, ao tempo em que NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298237.0015/18-8**, lavrado contra **IRMÃOS MATTAR & CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$448.958,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Laís de Carvalho Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS